

令和 2 年 1 月 9 日

企業会計基準委員会御中

企業会計基準公開草案第 66 号「収益認識に関する会計基準(案)」等に対するコメント

公認会計士 國見 琢

企業会計基準公開草案第 66 号「収益認識に関する会計基準(案)」等に対して、以下の通りコメントを提出いたします。なお、当コメントは私見であり、所属する団体等の見解ではないことを予め申し添えます。

## 記

## 質問 1 に対するコメント

財務諸表作成者

## 質問 3-3 に対するコメント

重要性に乏しい情報の注記をしないことができる点について、その実効性を担保するために、企業集団の事業内容等に照らして重要性が明らかに乏しいと判断される場合には必ずしも全ての連結会社の金額を集計した上での重要性の判断を行わずとも注記をしないことができる旨を明示されたい。

我が国においては、本公開草案で提案されているような原則主義的な注記の記載方法に対する適切な実務慣行が未だ確立されていない。そうした背景もあり、我が国の監査人におかれては、全ての連結会社の金額を集計した結果が提出されないと重要性に乏しい情報の注記であるという企業の判断を受け入れることはできないなどと主張する傾向があるように見受けられる。例えば、本会計基準改正案第 80-22 項(1)において、履行義務が、当初の予想期間が 1 年以内の契約の一部である場合には残存履行義務に配分した取引価格に係る注記を記載しないことができる旨が規定されているが、仮に、ほとんどの履行義務が、当初の予想期間が 1 年以内の契約の一部であることが企業集団の事業内容等から明らかである場合にまで全ての連結会社の金額を集計しないと重要性に乏しい情報の注記かどうか判断できないとすると、財務諸表作成者にとって過度の負担となりうる。このような過度の負担から財務諸表作成者を救済するために、上述のような対応が図られることが望まれる。

## 質問 3-4 に対するコメント

工事契約等から損失が見込まれる場合の注記の定めについては削除されるべきである。

収益認識に関する包括的な会計基準であるにもかかわらず工事契約等を過度に特別扱いするのは適切ではなく、工事契約等から損失が見込まれる場合の規定については本公開草案に盛り込むべき内容ではない。工事契約等から損失が見込まれる場合についての規定を本公開草案に盛り込まざるを得

ないのは、企業会計基準公開草案第 20 号「工事契約に関する会計基準(案)」及び企業会計基準適用指針公開草案第 25 号「工事契約に関する会計基準の適用指針(案)」に対するコメントにおいて、工事契約等に係る棚卸資産に対する「棚卸資産の評価に関する会計基準」の適用関係が不明確であるという問題が指摘されていたにもかかわらず、未だにその問題が解消されずに放置されていることが原因となっているものと考えられる。そのため、まずはこの問題を解消した上で、棚卸資産や引当金に関する表示や注記事項について、工事契約等に係るもの以外のものも含めて他の会計基準等で包括的に検討されることが望まれる。

#### 質問 4 に対するコメント

安易に国際的な会計基準における取扱いを踏まえるべきでない。また、少なくとも契約資産について金融商品としての注記が必要となるか否かについては明示的に規定すべきである。

我が国の会計基準においては金融資産の定義は具体的な項目を列挙する方式となっており、IFRS における定義とは異なっている。すなわち、我が国の会計基準では契約資産が金融資産に該当するか否かは契約資産が金銭債権に該当するか否かにより決まるのに対し、IFRS では必ずしもそうではない。そのため、契約資産が金銭債権に該当するか否かについて言及しないことの影響が IFRS とは異なる可能性があることから、安易に国際的な会計基準における取扱いを踏まえるべきではなく、慎重な対応が望まれる。

また、企業会計基準適用指針公開草案第 68 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針(案)」第 4 項及び第 22-2 項の規定は、契約資産については仮に金融資産に該当する場合であったとしても当該適用指針に基づく注記は不要であることを含意していると理解してよいのか。もしそのように理解してよいのであれば、そのことが容易に理解可能となるように書きぶりを改めるべきである。提案されている「金融商品の時価等の開示に関する適用指針(案)」第 4 項及び第 22-2 項の規定においては契約資産と顧客との契約から生じた債権を貸借対照表に区分して表示していない場合にしか言及されておらず、これだけでは契約資産に対する「金融商品の時価等の開示に関する適用指針(案)」の適用関係の全体像が不明確である。たとえ国際的な会計基準における取扱いを踏まえて契約資産が金銭債権に該当するか否かについて言及しない場合であっても、少なくとも契約資産について金融商品としての注記が必要となるか否かについては明示的に規定されることが望まれる。

#### 質問 6-1 に対するコメント

IFRS 第 15 号設例 38 に対応する設例を盛り込むべきである。

我が国ではこれまで顧客からの入金時に初めて前受金等の負債を計上する実務慣行が形成されてきたところ、「収益認識に関する会計基準」等の適用後には、場合によっては入金前に債権と契約負債を両建てで計上する必要が出てくることとなり、諸外国に比べて我が国ではより一層この点に対する注意喚起が必要である。そのため、IFRS 第 15 号設例 38 に対応する設例をあえて盛り込まないことに合理的な理由はなく、むしろ我が国においてはより必要性の高い設例であると考えられる。

質問 7 に対するコメント

IFRS 第 15 号 BC325 項の内容について、一部分だけでなく全体を盛り込むべきである。

我が国ではこれまで顧客からの入金時に初めて前受金等の負債を計上する実務慣行が形成されてきたところ、「収益認識に関する会計基準」等の適用後には、場合によっては入金前に債権と契約負債を両建てで計上する必要が出てくることとなり、諸外国に比べて我が国ではより一層この点に対する注意喚起が必要である。そのため、IFRS 第 15 号 BC325 項の内容は我が国においてはより一層重要であり、その全体を盛り込まないことに合理的な理由はないものと考えられる。

質問 7 に対するコメント

契約負債に係る外貨換算の取扱いについて、日本公認会計士協会に「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」の改正を依頼されたい。

「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」第 25 項において、外貨による前受金には金銭授受時の為替相場による円換算額を付す旨が規定されている。他方、本会計基準改正案第 77 項においては、契約負債が金銭授受前に計上されることもありうる旨が規定されている。仮にこのまま「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」が改正されない場合には、金銭授受前に計上される外貨建ての契約負債に係る外貨換算についての取扱いが不明確であると考えられる。この点、例えば、IFRS と同様に取引日とは何かを明らかにした上で外貨建ての契約負債を取引日の為替相場で換算することとするなどの対応が考えられるところであるが、本件につき貴委員会で検討がなされた上で、上述のような対応が図られることが望まれる。

以上